

GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **18303 C**
Inscrit le 28 juin 2004

Audience publique du 18 janvier 2005

**Recours formé par les époux ... et ...
contre quatre bulletins de l'impôt sur le revenu
émis par le bureau d'imposition Luxembourg I
- Appel -
(jugement entrepris du 19 mai 2004, n° 17213 du rôle)**

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 18303C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 28 juin 2004 par Maître Marianne Goebel, avocat à la Cour, au nom des époux ..., ..., et ..., sans état, demeurant ensemble à L-..., dirigée contre un jugement rendu par le tribunal administratif en date du 19 mai 2004, par lequel il a déclaré irrecevable le recours en tant qu'introduit au nom d'..., déclaré irrecevable le recours en réformation en tant que dirigé au nom de ... contre le bulletin d'imposition de l'année 1997, déclaré le recours en réformation introduit au nom de ... recevable pour le surplus, au fond l'a dit non justifié, en a débouté et déclaré irrecevable le recours tendant à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1997, 1998, 1999 et 2000 émis par le bureau d'imposition Luxembourg I de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes en date du 30 janvier 2003, en l'absence de décision directoriale intervenue suite à leur réclamation datée du 29 avril 2003 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 27 septembre 2004 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 27 octobre 2004 en nom et pour compte des époux ... – ...;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Où le vice-président en son rapport, Maître Eric Pralong, en remplacement de Maître Marianne Goebel et le délégué du Gouvernement Jean-Marie Klein en leurs observations orales.

Par jugement du 19 mai 2004, le tribunal administratif a déclaré un recours des époux...– ... contre des bulletins d'imposition des années 1997-2000 irrecevable en ce qu'il est exercé par l'épouse ..., irrecevable encore en ce qu'il vise l'année 1997, et recevable, mais non fondé en ce qu'il entreprend, pour les années 1998, 1999 et 2000, les bulletins d'imposition en ce qu'ils ont porté des majorations de recettes, en ce qui concerne l'importance de la taxation d'office opérée et en ce qui concerne l'imputation de frais de location à laquelle il a été procédé.

Appel a été relevé par requête déposée au greffe de la Cour le 28 juin 2004. Il est conclu à la réformation du jugement dont appel. Les appelants ...et ... concluent à voir réformer sinon annuler le bulletin de l'impôt sur le revenu des années 1997, 1998, 1999 et 2000 émis le 30 janvier 2003, en particulier *annuler sinon réduire la majoration relative aux frais de comptabilité, annuler sinon réduire les majorations des recettes opérées par le service de révision, annuler sinon réduire les majorations opérées sur base du paragraphe 217 LG par le prédit service de révision, déclarer déductibles les frais de loyer et de mise en état des locaux loués par le cabinet médical du Docteur ..., respectivement les frais bancaires versés par le Docteur ... en sa qualité de caution.*

Le jugement est par ailleurs critiqué en ce qu'il a déclaré le recours irrecevable dans le chef de l'épouse

Les appelants déclarent se rapporter à prudence de justice en ce qui concerne la disposition du jugement dont appel qui a déclaré irrecevable le recours en ce qu'il vise l'année d'imposition 1997.

Le délégué du Gouvernement a déposé un mémoire en réponse le 27 septembre 2004.

Il est conclu à voir dire l'appel recevable mais non justifié, le tribunal administratif ayant fait une correcte appréciation de l'ensemble des questions lui soumises par le recours.

Les appelants ont déposé un mémoire en réplique le 27 octobre 2004.

Les appelants se rapportent à prudence de Justice en ce qui concerne la recevabilité de la demande et de l'instance d'appel dans le chef de d'....

Au fond, il est conclu à voir statuer conformément à la requête d'appel en ce qui concerne la déductibilité fiscale des loyers, travaux et frais bancaires et les

appelants fournissent des détails relatifs aux moments et aux montants à raison desquels ils ont été mis à contribution sur base d'un contrat de cautionnement.

Considérant que l'appel des époux ... est recevable pour être intervenu dans les formes et délai de la loi ;

Quant à l'appel d'... dans la mesure où il vise la recevabilité du recours :

Considérant que l'acte d'appel ... critique le jugement en ce qu'il a déclaré le recours irrecevable en tant qu'exercé en son nom ;

Considérant que le jugement dont appel a motivé la décision d'irrecevabilité en retenant que *« les quatre bulletins d'imposition actuellement critiqués ont été tous adressés au seul Monsieur ..., avec indication à chaque fois du numéro fiscal 1950 0102 678 correspondant au seul demandeur d'après les indications par lui fournies dans les déclarations pour l'impôt sur le revenu à la base des bulletins déferés, de sorte que faute de notification desdits bulletins vérifiée dans le chef de Madame ..., celle-ci a été sans qualité pour introduire la réclamation du 29 avril 2003 tout comme elle n'a pas démontré d'intérêt suffisant à réclamer »* ;

Considérant que l'acte d'appel ... critique la façon de voir retenue au jugement dont appel en soutenant que son intérêt à agir découlerait de la solidarité entre époux concernant la dette d'impôt ;

que ce moyen est contesté par le délégué du Gouvernement qui, en son mémoire en réponse, soutient à bon droit qu'... ne serait pas liée par les bulletins d'impôt de son mari ..., faute d'en avoir eu une notification personnelle telle que prévue au § 91 de la loi générale sur les impôts ci-après qualifiée de AO, ceux qui, conjoints ou enfants mineurs, avaient pu être imposés mais ne l'ont pas été, n'étant pas affectés par la décision ;

Considérant qu'il y a dès lors lieu de confirmer le jugement en ce qu'il a déclaré le recours irrecevable en tant qu'émanant d'..., les bulletins d'imposition litigieux ayant été adressés uniquement à ..., la décision, aux termes de l'article 91 AO, n'ayant sorti ses effets qu'à l'égard du seul ... ;

Quant à la recevabilité du recours de ... en ce qu'il vise le bulletin d'imposition pour l'année 1997 :

Considérant que le jugement dont appel a relevé d'office et retenu, sur conclusions des parties, l'irrecevabilité du recours en ce qui concerne l'année d'imposition 1997 ;

qu'en son acte d'appel, l'appelant se rapporte à prudence de justice en ce qui concerne ce volet de la décision litigieuse ;

Considérant que le jugement est à confirmer sur ce point alors qu'il se trouve correctement motivé sur base de l'article 232 AO alors que la décision d'imposition fixait le montant dû à 0.- francs.

Quant à l'imputation de la facture litigieuse Pletschette et Meisch :

Considérant qu'il résulte des pièces du dossier que la facture litigieuse se rapporte à des travaux de comptabilité, la facture étant datée du 9 février 1998, mais se rapportant à des travaux effectués au cours de l'année 1997 ;

Considérant que le jugement dont appel a, suivant les conclusions du délégué du Gouvernement, retenu que cette facture doit s'imputer sur l'année 1997, année au sujet de laquelle le recours est irrecevable ;

Considérant toutefois que l'article 108 de la loi sur l'impôt sur le revenu des personnes physiques (LIR) dispose que les dépenses sauf les dépenses périodiques parmi lesquelles la dépense sous examen ne range pas, sont à prendre en considération pour l'année d'imposition au cours de laquelle elles sont faites ;

qu'il y a dès lors lieu, par réformation du jugement dont appel, de dire que la dépense visée est à imputer sur l'exercice 1998 ;

Quant à la majoration des recettes :

Considérant que le jugement dont appel a rejeté le recours en ce qu'il tendait à la réduction des majorations de recettes mis en compte sur base du rapport de révision dressé par l'administration ;

Que le tribunal a motivé sa décision sur ce que, en soutenant que « le service de révision aurait réduire pour partie les majorations de recettes opérées alors que les critiques formulées quant à la comptabilisation de certaines opérations ne seraient pas fondées », l'articulation du moyen ne serait pas de nature à fournir utilement la preuve d'une réduction de la cote d'impôt, la preuve des faits réduisant la cote d'impôt appartenant au contribuable aux termes de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions de l'ordre administratif ;

Considérant que la formulation de la demande, en ce qui concerne la majoration des recettes visées est, au mémoire d'appel, exactement identique au libellé du recours en première instance ;

Considérant que le délégué du Gouvernement conclut à l'entérinement du jugement alors que l'appelant ne suffirait pas à son devoir de rapporter la preuve des réductions voulues ;

Considérant que l'énoncé du moyen, tant en première instance qu'en instance d'appel, tout en concluant à voir « réduire pour partie » les majorations par rapport à « certaines opérations », se réfère à des points du rapport de révision et à des explications fournis par le comptable de l'appelant à l'agent de l'administration en charge du rapport de révision ;

Considérant qu'en reproduisant de façon littéralement identique en instance d'appel le moyen formulé en première instance, libellé auquel aucun complément de précision n'a été apporté dans le mémoire en réplique malgré les critiques afférentes du délégué du Gouvernement et bien que ce soit pour les raisons précises que la demande manquerait de précision et ne mettrait pas le tribunal en mesure de « dresser sans se méprendre les contours du moyen », que ce volet de la demande a été rejeté en première instance, l'appelant ne dit pas en quoi il critique quant à ce point de la demande, le jugement intervenu ;

Qu'en omettant de ce faire l'appelant ne met pas la Cour en mesure de cerner avec précision ses prétentions ni ne présente de moyen précis de réformation de la décision, de sorte que, par adoption des motifs des premiers juges et par référence à l'article 41 de la loi précitée du 21 juin 1999, il y a lieu de confirmer le jugement intervenu sur le point visé ;

Quant aux majorations des recettes opérées sur base de l'article 217 AO :

Considérant qu'il résulte de l'examen du dossier que des éléments de recette ont fait, sur base du rapport de révision, l'objet d'une taxation d'office sur base de l'article 217 AO ;

Considérant que, après un examen minutieux et circonstancié de cette partie de la demande, le tribunal administratif est venu à la conclusion que la demande en réduction de taxation n'était pas fondée, en retenant notamment que, le principe de l'application de l'article 217 AO n'étant pas contestée en l'espèce, le demandeur, auquel, incomberait la charge de la preuve d'une réduction de la cote d'impôt aux termes de l'article 59 de la loi précitée du 21 juin 1999, n'aurait pas fourni d'éléments précis et circonstanciés qui justifieraient la réduction du montant de la somme mise en compte par voie de taxation, somme que le tribunal a considéré comme justifiée et fixée avec mesure et modération ;

Considérant que, comme au précédent point du présent arrêt, la Cour constate que l'appelant n'articule en aucune mesure en quoi il conteste la décision du tribunal concernant l'application visée à l'article 217 AO, ni à quel montant, selon lui, il y aurait lieu à réduire la somme taxée dont le principe n'a été contesté ni en première instance ni en instance d'appel, mais que l'appelant se borne à reproduire textuellement le libellé du recours en première instance ;

Considérant que, par adoption des motifs des premiers juges et par référence aux motifs énoncés au point ci-dessus, il y a lieu de rejeter l'appel en ce qui concerne l'application de l'article 217 AO ;

Quant à la déductibilité de certaines dépenses :

Considérant que l'appelant conclut à voir réformer le jugement entrepris en ce qu'il a dit le recours non fondé en ce qu'il visait la déduction en tant que dépenses d'exploitation des dépenses figurant au point 2-3 du recours originaire, soit des « frais de loyer et de mise en état des locaux loués par le cabinet médical du Dr.... » ;

que l'appelant entend faire retenir les obligations résultant d'un prêt bancaire et de l'engagement afférent comme caution dans cette même catégorie de dépenses ;

Considérant qu'il résulte des éléments du dossier que, suivant des modalités et dans les contextes plus amplement renseignés du jugement dont appel auquel la Cour se réfère, les frais et dépenses présentés comme étant en rapport avec les dépenses d'exploitation tenant aux locaux dans lesquels s'est situé successivement le cabinet du Dr. ... ont été en partie dépensés directement par l'appelant, et que pour partie, il y a eu intervention d'une société à responsabilité limitée, entretemps en faillite, par laquelle a été réalisée la mise à disposition des locaux dont la location et la mise en état ont causé les dépenses dont la déduction est sollicitée, les lieux en question ayant par ailleurs été partiellement occupés à titre privé par le ménage ... et pour une autre partie temporairement sous-loués à des tiers ;

Considérant qu'il est patent en cause que le cabinet médical ... a été exploité pendant la période des exercices litigieux 1998, 1999 et 2000 dans des lieux loués ce de quoi il résulte que les dépenses nettes de location et de mise en état des locaux, ces dernières en considération des règles d'amortissement applicables, sont déductibles des revenus sur base de l'article 45 LIR, de sorte que la Cour ne saurait suivre le tribunal lorsqu'il retient que « *le moyen tendant à voir déduire entièrement tous les frais de loyer et de travaux payés, ensemble les accessoires énumérés par le demandeur dans sa requête introductive d'instance, à partir de ses revenus professionnels est dès lors à écarter en son principe même* » ;

Considérant au contraire que l'appelant, à travers de ses mémoires tant en première instance qu'en appel a fourni, même à défaut de les chiffrer dans le détail, des éléments suffisants propres à faire retenir le principe de l'existence de dépenses d'exploitation déductibles que, même s'ils ne sont pas chiffrés dans le détail et que le contribuable et l'administration sont en désaccord tant sur le principe que sur le montant, il serait contraire à l'équité et à la loi de ne pas considérer pour apprécier le bien-fondé de l'appel ;

Considérant qu'avant de se prononcer sur ce volet du recours, il y a lieu de se référer à un rapport d'expert à dresser suivant les modalités retenues au dispositif du présent arrêt ;

Considérant que les engagements de l'appelant en tant que caution des prêts contractés par lui-même ou par la s. à r.l. présumée devoir exploiter le cabinet médical ne sont à considérer parmi les frais d'exploitation que dans la mesure où par leur principe et pour leur montant, ils ont été destinés et ont servi de fait à des dépenses tenant à l'exercice de la profession de médecin de ... ;

Par ces motifs

et ceux non contraires de premiers juges

la Cour, statuant contradictoirement, sur le rapport de son vice-président,

reçoit les appels de ... et ... en la forme,

dit l'appel d'... non fondé et confirme le jugement dont appel en ce qu'il a déclaré son recours irrecevable,

met les frais afférents à charge d'...,

dit l'appel de ... partiellement fondé ;

réformant, dit que la facture de la Fiduciaire Pletschette et Meisch du 9 février 1998 est à imputer sur l'exercice fiscal 1998 ;

en ce qui concerne les frais de location et de mise en état des lieux loués pour l'exploitation du cabinet médical :

réformant, dit que les frais sont à qualifier de dépenses d'exploitation au sens de l'article 45 LIR ;

avant de se prononcer sur le montant à retenir à ce titre, **nomme expert** Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, avec mission de se prononcer dans un rapport écrit et motivé à déposer dans les trois mois du présent arrêt suivant les règles fixées aux articles 469 et suivants du nouveau Code de procédure civile ;

fixe à 1.000.- € le montant de la provision sur les honoraires de l'expert à consigner par la partie appelante aux termes de l'article 467 du même Code ;

dit que la mission de l'expert est de fournir à la Cour un rapport écrit et motivé sur le montant des sommes à considérer comme dépenses d'exploitation tenant à la location et à la mise en état de lieux loués par le cabinet médical ... au sens de l'article 45 LIR en tenant compte le cas échéant des règles d'amortissement, des

recettes obtenues par sous-location et des distractions de ces montants à opérer pour cause d'utilisation à des fins privées et en tenant compte dans la mesure de leur nécessité et de leur utilité de fait pour la cause faisant l'objet de l'expertise, des implications de prêts et cautionnements assumés par ... ;

dit qu'en cas de refus ou d'impossibilité d'accepter la mission, l'expert désigné sera remplacé à la requête de la partie la plus diligente par ordonnance du vice-président de la Cour, l'autre partie dûment informée ;

autorise l'expert, dans l'accomplissement de sa mission, à s'entourer de tous renseignements qu'il juge utile et à entendre de tierces personnes ;

autorise les parties à prendre attitude quant aux conclusions du rapport de l'expert par un mémoire à déposer dans le mois de la communication ;

confirme pour le surplus le jugement dont appel ;

réserve les frais et fixe l'affaire pour continuation à l'audience publique du **mardi, 26 juin 2005**.

Ainsi délibéré et jugé par

Jean Mathias Goerens, vice-président, rapporteur
Marc Feyereisen, conseiller,
Carlo Schockweiler, conseiller

et lu par le conseiller Marc Feyereisen, délégué à cette fin, en l'audience publique au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête en présence du greffier de la Cour Anne-Marie Wiltzius.

le greffier

le vice-président